

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS:
LEI COMPLEMENTAR Nº. 190/2022 E A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**

Vitor André Ost*
Claudio Lopes Preza Junior**

RESUMO

O Diferencial de Alíquota (DIFAL) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Comunicação (ICMS) vem gerando controvérsias desde 2015, com a publicação da Emenda Constitucional (EC) nº 87, que teve por finalidade normatizar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. O objetivo deste estudo foi analisar as controversas relacionadas ao Diferencial de Alíquota do ICMS buscando compreender qual posicionamento melhor se adequa, e se ao presente debate seriam aplicáveis, ou não, os princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal. Analisando os elementos constituintes do presente trabalho, denotouse que a Lei Complementar nº 190, criou uma nova relação jurídica, considerando que estabeleceu a forma escritural e operacional das regras do imposto, definiu os contribuintes, fixou estabelecimento responsável pelo recolhimento do tributo tendo por base o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, fixou a base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, entre outras. Com isso, conclui-se que a Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, que alterou a Lei Kandir para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, deve entrar em vigor respeitando o princípio da anterioridade anual e, consequentemente, produzir efeitos somente em 1º de janeiro de 2023.

Palavras-chave: ICMS; imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e comunicação; diferencial de alíquota; DIFAL; princípio da anterioridade tributária; lei complementar nº 190 de 2022.

1 INTRODUÇÃO

As polêmicas e controversas envolvendo o Diferencial de Alíquota (DIFAL) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Comunicação (ICMS) vem ocorrendo desde 2015, com a publicação da Emenda Constitucional (EC) nº 87, que buscou regulamentar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Ocorreram diversas tentativas dos Entes Federativos de disciplinar os procedimentos a serem observados para a cobrança do ICMS-DIFAL, inclusive, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) declarado inconstitucional o Convênio firmado no Conselho Nacional de Política

* Graduando do curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). E-mail: vitorost2001@gmail.com.

** Orientador. Professor de Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Ciência Política pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: claudio.preza@puers.br.

Fazendária (CONFAZ) nº 93/2015, uma vez que a veiculação da matéria dependeria de Lei Complementar específica.

Dessa forma, foi publicada em 4 de janeiro de 2022, a Lei Complementar (LC) nº 190, a fim de alterar a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Contudo, com a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, surgiram diversos debates e divergências entre o Fisco e os contribuintes, uma vez que os contribuintes entenderem que a referida lei complementar instituiu um novo imposto e, por isso, só poderia produzir efeitos em 2023, observando o princípio da anterioridade.

Dito isso, o objetivo deste trabalho é analisar as controversas relacionadas ao Diferencial de Alíquota do ICMS, passando por um breve resumo acerca do ICMS, bem como pelos problemas enfrentados pelos Entes Federativos antes da publicação da EC nº 87/2015, adentrando em uma análise constitucional e, principalmente, doutrinária e jurisprudencial. Por fim, busca entender qual posicionamento melhor se adequa, e se ao presente debate seriam aplicáveis, ou não, os princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal.

Este estudo se justifica pela necessidade de aprofundamento teórico sobre a temática, haja vista que há grande discussão entre os Estados e os contribuintes, uma vez que, em tese, não foram observados os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal.

No final, além da matéria estar em alta discussão no mundo jurídico-tributário, os Estados alegam que adiar a cobrança do ICMS-DIFAL trará um impacto de R\$ 9,8 bilhões aos cofres públicos.¹

2 ICMS: REGRAS GERAIS

O presente trabalho inicia com a necessidade de destacar as regras gerais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). O referido tributo tem como base legal a Constituição Federal de 1988,² no seu artigo 155, inciso II. Conforme o entendimento de Leandro Paulsen:³

ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo, com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC n.

¹ MAIA, Flávia. STF - Discussão sobre cobrança do Difal de ICMS em 2022 chega ao STF. **JOTA**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/cobranca-do-difal-de-icms-em-2022-stf14012022>. Acesso em: 28 set. 2022.

² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 28 set. 2022.

³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 463.

87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo de cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta.

Além do mais, o ICMS tem por sujeito ativo da obrigação tributária o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à

circulação da mercadoria, com a transferência de domínio, bem como o local de prestação do serviço. O mesmo vale para o sujeito ativo do ICMS importação⁴

Já o sujeito passivo será qualquer pessoa, física ou jurídica, que praticar um dos núcleos previstos na Constituição Federal. Além disso, ao instituir o ICMS, o legislador destacou de maneira objetiva cinco fatos geradores de obrigação tributária, quais sejam: (1) operações relativas à circulação de mercadorias; (2) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (3) fornecimento de serviços de comunicação; (4) fornecimento de combustíveis e energia elétrica; (5) a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica.⁵

Destaca-se que o fato gerador do ICMS somente ocorrerá com a saída jurídica da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, e não com a mera saída física, uma vez que a caracterização da incidência do tributo se dá por meio da troca de titularidade.⁶ Além do mais, a base de cálculo do ICMS será conforme disposto nos artigos 8 e 13 da Lei Complementar nº 87/1996, sendo que, quando se tratar de substituição tributária, se aplicará o artigo 8 e quando se tratar de contribuinte, incidirá o artigo 13. Da mesma forma, quando ocorrer circulação interna, incidirá a alíquota prevista na legislação de cada Estado. Por outro lado, ocorrendo circulação de mercadoria interestadual, o contribuinte deverá pagar o valor referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de ICMS do Estado destino, o ICMS – DIFAL.

Além de tudo, o ICMS possui duas alíquotas: (1) alíquota interna, estabelecida pelos próprios Estados e que são aplicadas em operações realizadas dentro dos limites do próprio Estado; (2) alíquota interestadual, destinada às operações de bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Por oportuno, de acordo com Paulo Caliendo:⁷

Em situações em que o serviço prestado se origina em estado diverso do domicílio do consumidor final haverá a aplicação do instituto do diferencial de alíquota, ou seja, o valor a pagar será resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

Por fim, cabe destacar que com relação à alíquota interna, definida pelos Estados, não há nenhuma discussão jurídica a ser analisada neste trabalho. Todavia, é objeto de análise as discussões envolvendo as alíquotas interestaduais.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 520**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. 9 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=520>. Acesso em: 18 set. 2022.

⁵ BRASIL, op. cit.

⁶ QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. **Manual de Direito Tributário**: volume único. Rio de Janeiro: Método, 2021. 521 p.

⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019. p. 817.

3 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (ICMS - DIFAL), ANTES DA PUBLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190, DE 2022

Estabelecidas as regras gerais do ICMS, passa-se à análise das polêmicas e controversas envolvendo o ICMS e o diferencial de alíquota aplicado em vendas a consumidores finais entre Estados distintos, ressaltando que tal discussão não é de hoje.

Antes da vigência da Emenda Constitucional nº 87/2015, era aplicado o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da CF/88, sendo que, quando o consumidor do Estado “A” adquiria uma mercadoria oriunda de um estabelecimento comercial localizado no Estado “B”, o imposto sobre esta operação era recolhido integralmente pelo Estado “B”, ou seja, por

mais que o consumidor tivesse realizado o pedido e recebido no Estado “A”, o ICMS era recolhido totalmente para o Estado “B”, por ser a localização do comércio de origem da mercadoria.

Por outro lado, quando o destinatário fosse contribuinte, ou seja, não era consumidor final, aplicava-se o artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “a” e inciso VIII, da Carta Magna, devendo o ICMS ser recolhido por ambos os Estados (remetente e destinatário). Dessa forma, o Estado remetente do produto deveria recolher o valor da alíquota interna, enquanto o Estado destinatário da mercadoria deveria recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.⁸

Dessa forma, conforme exposto por Cynthia Maria Bastos de Freitas:⁹

Percebe-se que nas operações entre “contribuintes” a sistemática buscava uma partilha do ICMS entre os dois Estados (o do local de origem da mercadoria e do destinatário da mesma), porém quando o destinatário fosse “consumidor final” (não contribuinte) a arrecadação do ICMS ficava, integralmente, para o Estado de Origem da Mercadoria, desencadeando um desequilíbrio arrecadatário.

Sob este prisma, bem destacou a autora, que em razão desses acontecimentos alguns Estados que perderam a arrecadação, e sentindo-se prejudicados, reuniram-se e criaram o Protocolo ICMS nº 21, que cobrava o ICMS como se a mercadoria tivesse sido também comercializada nos seus Estados, gerando um aumento da carga tributária neste tipo de operação em mais de 50%. A questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal por meio de ADINs e, em setembro de 2014, foi declarado inconstitucional o Protocolo ICMS 21/2011.¹⁰ Nesse sentido, buscando acabar com esse desequilíbrio arrecadatário, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal promulgaram a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, a qual tem a seguinte redação:

[...]
Art. 155
§ 2º

⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 28 set. 2022.

⁹ FREITAS, Cynthia Maria Bastos de. **O que mudou na arrecadação do ICMS pelos estados com a Emenda Constitucional 87/2015**. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/57757/o-que-mudou-na-arrecadacao-do-icms-pelos-estados-com-a-emenda-constitucional-87-2015>. Acesso em: 18 set. 2022. ¹⁰ Ibid.

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. [...]

Após a edição e publicação da EC nº 87/2015, os Estados e o Distrito Federal se reuniram no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), e aprovaram o Convênio ICMS nº 93/2015, visando disciplinar os procedimentos a serem observados para cobrança do ICMS-DIFAL.

Contudo, a regulamentação dessa cobrança por meio de Convênio do CONFAZ, e as normas estaduais que o regulamentaram, foram declarados inconstitucionais pelo STF, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 1.093, publicado em 25 de maio de 2021, de relatoria do Ex-Ministro Marco Aurélio, em razão de que a EC nº 87/2015, ao instituir o DIFAL, criou uma relação jurídico-tributária, e que, desse modo, a validade dessa cobrança dependeria da veiculação por Lei Complementar.

No entendimento de Erike Emy Uehara:¹⁰

O mérito da decisão é digno de elogios. O convênio, além de fixar as bases de cálculo e definir quem seriam os contribuintes do Difal, cuidava também de estabelecer alíquotas, o que poderia ter sido feito somente por meio de lei em sentido formal. Havia patente inconstitucionalidade no dispositivo, que usurpava funções de espécies normativas de maior rigor na formação legislativa.

Com isso, considerando a decisão do STF, a exigência do DIFAL a partir de 1º de janeiro de 2022 só poderia ocorrer se precedida da prévia publicação de uma nova Lei Complementar no âmbito federal, acompanhada das regulamentações estaduais pertinentes. Dessa forma, a fim de cumprir com o determinado pelo STF, foi publicada a Lei Complementar nº 190, em 4 de janeiro de 2022.

4 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

De início, destaca-se que o princípio da anterioridade é aplicado nos casos de criação ou majoração de tributos, objetivando que o contribuinte não seja pego de surpresa por esse tributo, bem como consiga se organizar para quitá-lo. O princípio da anterioridade está previsto nas alíneas “b” e “c” do artigo 150, da CF/88, e possui a seguinte fundamentação:

[...]

¹⁰ UEHARA, Erika Emy. **O (não) afastamento do Convênio ICMS nº 93/2015 e os efeitos sobre ICMS/Difal**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-20/uehara-nao-afastamento-convenio-icms932015#author>. Acesso em: 18 set. 2022.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos:

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]

De acordo com Paulo Caliendo,¹¹ analisando os atributos do referido diploma legal, percebe-se que possui natureza de regra, portanto, trata-se da regra da anterioridade. Nas palavras do autor:

A finalidade deste dispositivo é garantir a proteção da confiança do contribuinte, bem como assegurar a eficaz concretização do princípio da segurança jurídica. Se fosse possível a mudança dos tributos no mesmo exercício financeiro, haveria uma ofensa ao princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

O sentido desta norma está em proibir a cobrança de tributos no mesmo exercício no qual eles foram instituídos. Pouco importa se esta instituição ocorreu no dia 2 de

¹¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019. p. 150.

janeiro ou em 29 de dezembro, a regra é bastante clara: a cobrança somente poderá ocorrer no exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Este dispositivo possuía natureza de regra. Trata-se da regra da anterioridade. Essa conclusão surge da análise das características desta norma.

Da mesma forma, Leandro Paulsen¹² tem o entendimento de que anterioridade não se apresenta apenas como um princípio, mas sim como uma regra clara e inequívoca para validar a incidência das normas que instituem ou majoram tributos:

A anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa. Não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa. Humberto Ávila diz que, “em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuídos pelo direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente.

Gabriel Quintanilha¹³ destaca que:

O princípio da anterioridade aplica-se somente nos casos de criação ou majoração do tributo, com o claro objetivo de evitar a desagradável surpresa da maior carga tributária e permitir que o indivíduo se organize para quitar o tributo. Todavia, em casos de redução ou extinção do tributo não há de se falar na aplicabilidade do referido princípio, de modo que tais alterações poderão produzir efeitos imediatos. Com isso, a substituição de indexadores para correção monetária, por exemplo, não viola o princípio da anterioridade e não surpresa, pois este é caso de atualização monetária, de recomposição de perda e não de majoração de tributo. Caso os indexadores representem a majoração, extrapolando a atualização do tributo, deve ser aplicado o princípio da anterioridade.

Ademais, é de suma importância para o presente trabalho, trazer as palavras do Ministro Celso de Mello no julgamento da ADI 939/DF,¹⁴ na data de 15 de dezembro de 1993:

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes.

Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais originárias já contemplam hipóteses que lhe excepcionam a atuação.

[...]

Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes.

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 156.

¹³ QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. **Manual de Direito Tributário**: volume único. Rio de Janeiro: Método, 2021. p. 102.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7**. Rel. Min. Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. p. 124 e 125 do VOTO. Disponível <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 23 set. 2022.

própria configuração dos direitos individuais ou coletivos – introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, tão estruturalmente desiguais, entre as pessoas e o Poder.

Outrossim, vale destacar que o legislador, no § 1º do artigo 150 da Carta Magna, criou a inaplicabilidade da anterioridade tributária em alguns impostos.

Com relação à anterioridade no mesmo exercício, a vedação não se aplica aos artigos 148, inciso I (empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência), 153, incisos I (imposto sobre importação), II (imposto sobre exportação), IV (imposto sobre produtos industrializados) e V (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários) e 154, inciso II (impostos extraordinários, em razão de guerra externa ou sua iminência).

A anterioridade no mesmo exercício não foi suficiente para evitar surpresa dos contribuintes com novos tributos ou majoração, isso porque, constantemente ocorria a majoração de tributos nos últimos dias do ano. Por isso, foi necessário introduzir o princípio da noventena, ou seja, um imposto não poderia ser cobrado antes de decorridos 90 dias.

Todavia, com relação aos impostos previstos nos artigos 148, inciso I (empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência), 153, incisos I (imposto sobre importação), 153, incisos I (imposto sobre importação), II (imposto sobre exportação), III (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) e V (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários) e 154, inciso II (impostos extraordinários, em razão de guerra externa ou sua iminência), o legislador ainda manteve exceções ao princípio nonagesimal.

5 A LEI COMPLEMENTAR Nº 190, DE 4 DE JANEIRO DE 2022, E A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Com efeito, a fim de cumprir com o determinado pelo STF, foi publicada a Lei Complementar nº 190, todavia a referida lei somente veio a ser publicada em 04 de janeiro de 2022.

Nesse contexto, surgiu a discussão ora analisada no presente trabalho, uma vez que os Entes Federativos entenderam por reestabelecer a cobrança do DIFAL sem, contudo, observar os prazos da anterioridade, portanto, desrespeitando a valiosa garantia constitucional dada aos contribuintes pelo artigo 150, inciso III, alínea “b”, da CF/88.

Importante frisar que, conforme analisado na seção 3 deste trabalho, o ICMS é um imposto que se sujeita à regra da anterioridade, de tal modo que novas determinações só podem ser realizadas no ano seguinte da publicação da Lei que o instituiu ou majorou.

Nesse sentido, a LC nº 190/2022, no artigo 3º,¹⁵ tem a seguinte redação, ressalvando expressamente a data de início da produção de seus efeitos, levando em consideração os

¹⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022**. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte em:

princípios da anterioridade geral e nonagesimal, previstos na Constituição Federal: “[...] Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”.

Tal determinação tem gerado debate entre o Fisco e os contribuintes, uma vez que os contribuintes têm o entendimento de que seria correto a aplicação da anterioridade anual, considerando que a mencionada Lei Complementar foi criada para regulamentar a cobrança do

ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte ou não do imposto.

Também, a matéria tem gerado grandes debates e decisões contrárias no âmbito do poder judiciário. Conforme destaca André Pinheiro Costa:¹⁶

A matéria tem causado grande repercussão judicial, como é o caso noticiado nos autos do processo nº 1002165-72.2022.8.26.0053, da 14ª vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo, no qual foi deferida a liminar para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (ICMS - Difal) referente ao exercício de 2022. Por outro lado, nos autos do processo nº 1000415-35.2022.8.26.0053, em trâmite na 8ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, foi deferida liminar para suspender a exigibilidade imediata do Difal/ICMS, em observância apenas à anterioridade nonagesimal, sob o fundamento da necessidade de edição de Lei Complementar para a fixação de normas gerais, sendo certo que a existência de Convênios (93/15), bem como a Lei Complementar nº 87/96 não suprem a ausência.

O ex-Ministro do STF, Marco Aurélio, no julgamento do RE 1287019/DF,¹⁷ afirmou que a sistemática introduzida pela EC nº 85/2015 não acabou com a regra matriz do tributo, necessitando de veiculação da matéria via lei complementar.

O Ministro reforça que “quanto ao ICMS, o constituinte foi incisivo: reiterou a exigência de lei complementar versando elementos básicos do tributo, entre os quais contribuinte e local da operação, a teor do artigo 155, § 2º, inciso XII”.¹⁸

No mesmo julgamento, explanou o Ministro Dias Toffoli:¹⁹

Quer se adote a primeira tese, quer a segunda, é certo que a EC nº 87/2015, no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, criou uma nova relação jurídico-tributária, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino.

do imposto. Brasília, DF: Presidência da República. 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 28 set. 2022.

¹⁶ COSTA, André Pinheiro. **O princípio da anterioridade aplicado ao ICMS e a regulamentação da cobrança do Difal pela LCP 190/22**. 2022. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/96462/o-principio-da-anterioridade-aplicado-ao-icms-e-a-regulamentacao-da-cobranca-do-difal-pela-lcp-190-22>). Acesso em: 28 set. 2022.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.287.019**. Relator Min. Marco Aurélio. Brasília, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 28 set. 2022.

¹⁸ Ibid., p. 19.

¹⁹ Ibid., p. 29. ²¹

Ibid., p. 50.

Ao final do julgamento, acordaram os Ministros do STF, a fim de determinar “a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”,²¹ bem como criaram a tese de Repercussão Geral nº 1.093.

Outrossim, a discussão envolvendo o princípio da anterioridade e a LC nº 190 de 2022, chegou para apreciação do STF por intermédio das ADIs nº 7066, proposta pela Associação Brasileira de Indústria de Máquinas (ABIMAQ) e nº 7070, proposta pelo Estado de Alagoas, ambas de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes.

Na ADI nº 7066,²⁰ a ABIMAQ aduz que:

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7066**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Disponível <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 28 set. 2022.

Sendo Lei Complementar em matéria de ICMS, a referida norma: criou uma nova relação jurídica, definiu os contribuintes, estabeleceu a forma escritural e operacional das regras de imposto; fixou estabelecimento responsável pelo recolhimento do tributo tendo por base o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; fixa a base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, entre outras.

Além do mais, conforme assinalou a ABIMAQ:²¹

[...] não é correta a interpretação constitucional do referido dispositivo que os Estados estão fazendo, pois a LC 190/22, ao determinar em seu próprio texto legal a observância ao artigo 150, III, “c”, o faz no sentido de dar segurança jurídica tributária ao contribuinte, porém o artigo 150, III, “c” deve ser lido com “olhos de ver”, ou seja, no referido dispositivo constitucional encontra-se também, além da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal, há a necessidade de se obedecer, também, o disposto na alínea “b” do mesmo diploma constitucional, vale dizer, a chamada anterioridade geral ou “anual”, quando se é vedado cobrar imposto no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, como é o caso da Lei Complementar nº 190/22.

Na mesma ação, a Procuradoria-Geral da República, por intermédio do Procurador Geral Augusto Aras, lançou parecer manifestando-se pela procedência da ação, a fim de reconhecer que os efeitos da LC nº 190/22 estão submetidos ao princípio da anterioridade de exercício. Vejamos:²²

Forçoso concluir, portanto, que a nova relação jurídico-tributária entre o remetente e o estado de destino da operação ou prestação interestadual, criada pela EC 87/2015 e **materializada pela LC 190/2022**, equivale à própria instituição de tributo, o que atrai a observância às regras das anterioridades de exercício e nonagesimal (CF, art. 150, III, “b” e “c”).

A despeito de o art. 3º da LC 190/2022 referir-se somente à alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, não há como afastar a observância da anterioridade de exercício. Isso porque o aludido comando constitucional faz remissão expressa à alínea “b” do inciso III do art. 150 do texto constitucional. Confira-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumento, **observado o disposto na alínea b**.

(GRIFO NOSSO.)

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7066**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 28 set. 2022.

²² Ibid., Evento 142, p. 28.

Do mesmo modo, a Advocacia-Geral da União (AGU), representada pela Advogada da União Letícia de Campos Aspesi Santos, consignou que:²³

[...] embora o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 refira-se, expressamente, à anterioridade nonagesimal, não há como afastar a incidência da anterioridade geral no

caso em exame, por decorrência do próprio comando constitucional que submete o regramento contido na alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição da República à observância do princípio da anterioridade geral.

Desse modo, constata-se que o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 contempla claro comando quanto à eficácia do referido diploma legal, submetendo-o inclusive ao princípio da anterioridade geral.

Relevante considerar que a inserção do lapso temporal, na espécie, “ressalvadas as delimitações constitucionais do princípio da anterioridade, é uma escolha do legislador, a ponderar as circunstâncias econômicas e sociais. Tratando-se de normas tributárias, diante de todo um complexo arcabouço normativo existente, reforça-se a ponderação feita pelo legislador, diante de seu espectro de conformação” (fl. 11 das informações presidenciais).

Nesses termos, observa-se que a interpretação buscada pela autora, no sentido de que a referência ao artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Lei Maior, pela norma impugnada, não exclui a imperiosa observância do princípio da anterioridade geral, harmoniza-se com o Texto Constitucional, além de decorrer do próprio teor do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022.

Por outro lado, os Entes Federativos, por meio das ADIs nºs 7066 e 7068, alegam que o diferencial de alíquotas do ICMS não se trata de um imposto novo, tampouco uma majoração, mas somente uma forma de distribuição e adequação do ICMS em operações interestaduais. O Estado de Alagoas, por meio da ADI nº 7070, dispôs:²⁴

Como já destacado exhaustivamente ao longo desta petição, o Diferencial de Alíquota não representa uma nova espécie de tributo, mas, tão somente a repartição da receita do ICMS entre os Estados envolvidos nas operações de consumo: de um lado aqueles onde estão situados os varejistas/produtores de bens (os remetentes) e do outro os de domicílio dos consumidores (os destinatários).

A suspensão do DIFAL em razão da (indevida) aplicação da anterioridade tolheria os Estados de destino exercerem a participação a que tem direito sobre o ICMS, protegendo injustificadamente estas operações da plena incidência do ICMS.

Nesse contexto, o Estado do Ceará por intermédio da ADI nº 7078, expôs o seguinte:²⁵

Contudo, o Diferencial de Alíquota de ICMS não representa imposto novo ou majoração de tributo existente, já que a Lei Complementar n.º 190, de 4 de janeiro de 2022, ao alterar a Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), apenas disciplinou a distribuição dos recursos apurados no ICMS quando há movimentação de mercadorias entre dois Estados da Federação distintos. Ora, a mudança trazida pela LC 190/22 não resultou na instituição de um novo tributo.

²³ Ibid., Evento 139, p. 21.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7070**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 21 de janeiro de 2022. Evento 1, p. 25. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7078**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 28 set. 2022.

o que afasta, de pronto, a necessidade de sujeitar-se aos princípios da anterioridade anual, indicada na alínea "b" do artigo acima transcrito. Em outras palavras, tratando APENAS de normas gerais em matéria de legislação tributária e da regulação de conflitos de competência entre Estados, a Lei Complementar nº 190/2022 não criou ou majorou tributo, sendo, portanto, inconstitucional que os Estados sejam impedidos de imediatamente cobrar o Diferencial de Alíquota de ICMS nas operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte.

O Ministro Alexandre de Moraes, relator das ADIs nº 7066, 7070 e 7076, possui o mesmo entendimento dos Estados. O Ministro, ao votar no julgamento das ADIs, afirmou que:²⁶

No julgamento anterior, observei que a situação atinente ao diferencial de alíquotas sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, na previsão do art. 155, II, e também do § 2º, VII e VIII, da CF, com a redação da EC 87/2015, reclamava uma rigorosa comparação com o regime anterior a essa Emenda Constitucional, no qual, para as hipóteses em que o consumidor destinatário final fosse contribuinte do ICMS, já era adotada a alíquota interestadual, cabendo ao Estado em que localizado o destinatário o montante referente ao diferencial de alíquotas (diferença entre a alíquota interna e a interestadual).

Ou seja, já existia essa destinação de receita, recolhida mediante a cobrança do diferencial, em razão do que não se pode afirmar ter surgido uma inovação com a Emenda Constitucional.

Antes da EC 87/2015, a Constituição impunha, no que concerne ao ICMS devido nas operações e prestações interestaduais, a adoção (a) da alíquota interestadual quando o destinatário fosse contribuinte do referido imposto, direcionando ao Estado da localização do destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, e (b) da alíquota interna, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte.

Ainda, o Ministro Dias Toffoli, ao votar no julgamento das ADIs 7066, 7070 e 7077, mencionou que a LC nº 190/2022 não introduziu o ICMS-DIFAL, mas, sim, versou apenas sobre as regras gerais da tributação. O Ministro também destacou que a LC nº 190/2022 não precisaria obedecer a regra da anterioridade nonagesimal, tampouco a anual, todavia, entendeu que poderia ser concedido um prazo mínimo para que a o ICMS-DIFAL surtisse efeitos, prazo este que poderia ou não coincidir com alguma das anterioridades, observando o princípio da Segurança Jurídica:²⁷

Convergindo, cumpre rememorar que, no exame da ADI nº 4.661/DFMC, o Relator Ministro Marco Aurélio, consignou que o princípio da anterioridade se destina a “assegurar o transcurso de lapso temporal razoável a fim de que o contribuinte possa elaborar novo planejamento e adequar-se à realidade tributária mais gravosa”.

O texto constitucional, à luz dessas premissas, estabelece que não se pode cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (grifo nosso) nem “antes de decorridos noventa dias da data

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7070**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 21 de janeiro de 2022. Evento 1, p. 25. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7078**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. 18 de fevereiro de 2022. p. 7-10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 18 set. 2022.

em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (grifo nosso), observado o preceito anterior (art. 150, III, b e c, respectivamente).

Relativamente aos tributos que se sujeitam a ambas as anterioridades, como é, em regra, o caso do ICMS, “a contar da publicação da lei, os prazos transcorrem simultaneamente”, consoante apontou o Ministro André Mendonça na ADI nº 5.282/DF.

Anote-se, ainda, ao lado dessas considerações, que a EC nº 87/15 estabeleceu nova competência do estado de destino para instituir o ICMS difal em face do remetente, n caso de nele estar localizado o destinatário consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente às operações interestaduais (recorde-se de que, antes do advento dessa emenda constitucional, o remetente não tinha relação com o estado de destino no que diz respeito a essa obrigação tributária principal).

No presente caso, há, tangenciando a tributação debatida, a LC nº 190/22 e as diversas leis dos estados e do Distrito Federal.

Para o enfrentamento da discussão colocada nos autos, destaco que, consoante o próprio texto constitucional, os entes competentes para instituir o ICMS são os estados e o Distrito Federal (art. 155, caput), os quais devem observar a legalidade tributária. Não tem essa competência a União, a qual, a bem da verdade, pode, em sede de lei complementar, editar normas gerais sobre o imposto (v.g., arts. 146, III; 155, § 2º, XII).

Nesse cenário, a LC nº 190/22 trouxe apenas as regras gerais a respeito do ICMS-difal em questão, sem o instituir. Vale lembrar, aliás, que ela adveio muito por conta de o Supremo Tribunal Federal ter declarado a inconstitucionalidade formal de disposições do Convênio ICMS nº 93/15, por ter ele trazido regras de tal espécie, e que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS (art. 155, caput e II).

Já as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas na vigência da EC nº 87/15, mas antes ou depois da LC nº 190/22, foram as que, de fato, instituíram o ICMS-difal em debate em face do remetente localizado no estado de origem.

Levando em conta que as anterioridades geral e nonagesimal se aplicam tendo-se como marco a data da publicação da lei que institui ou majora tributo (art. 150, III, b e c, do texto constitucional), conclui-se que, a rigor, devem elas se aplicar a partir da publicação das citadas leis estaduais ou do Distrito Federal (as quais, insisto, instituíram a tributação questionada), e não da LC nº 190/22, que, reitero, versou apenas sobre as regras gerais da tributação.

[...]

Pois bem. Já se viu, nos capítulos anteriores do presente voto, que **inexiste obrigatoriedade de essa lei complementar se submeter às anterioridades tributárias previstas no texto constitucional**.

O que fazer, então, com o art. 3º em debate, que fez alusão à alínea c do inciso III do art. 150 da Constituição Federal?

Pedindo vênias ao ilustre Relator, considero que descabe a declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo e, de outro giro, entendo que podemos dar efetividade ao lapso temporal **mínimo**. Explico:

Em primeiro lugar, embora as anterioridades geral e nonagesimal sejam inexigíveis em face da LC nº 190/22, pode o legislador complementar assegurar, dentro da razoabilidade e em seu nível de competência, outras salvaguardas ao contribuinte, balizando o poder de tributar

[...]

A priori, portanto, poderia o legislador complementar estabelecer, em favor dos contribuintes, um prazo razoável para que o diploma sobre o novo ICMS-difal passasse a surtir efeitos, seja esse prazo coincidente ou não com uma das anterioridades.

Ou seja, respeitadas as opiniões contrárias, rechaço a ideia de que não poderia o legislador complementar fixar, na cláusula de vigência, nenhum prazo para o início da produção dos efeitos da lei complementar em questão.

No mesmo debate, o Ministro Edson Fachin, divergiu de ambos os Ministros do STF, acolhendo a ADI nº 7066, proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ) e indeferindo às ADIs 7070 e 7078, propostas respectivamente pelos Governos dos Estados de Alagoas e Ceará, consignando que Lei Complementar n.190/2022, ao dispor sobre a aplicação do DIFAL nas operações interestaduais praticadas com nãocontribuintes veda, por exemplo, o amplo creditamento, o que indubitavelmente termina por corresponder a aumento do ônus tributário, portanto, deve observar o princípio da anterioridade de exercício,²⁸ vejamos:

Portanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas as regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências

tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final não contribuinte, conforme há muito sedimentado desde a edição da Emenda Constitucional n.87/2015 (BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. ICMS questões fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215).

Sustentam os estados da federação que prescindível observância da anterioridade, na medida em que o DIFAL se trata de mera repartição do produto da arrecadação tributária do ICMS e apuração do tributo devido; o que não corresponde, no entanto, ao entendimento fixado por este E.STF na assentada anterior, tanto, que se fixou entendimento pela necessidade de edição de Lei Complementar; sujeita a ambas as regras da anterioridade.

A despeito dos argumentos trazidos na tribuna virtual pelos Procuradores dos Estados de Alagoas e Ceará, nas ADIs n.7070 e 7078, não assiste razão aos mesmos, vez que a Lei Complementar n.190/2022 ao dispor sobre a aplicação do DIFAL nas operações interestaduais praticadas com não-contribuintes veda, por exemplo, o amplo creditamento; o que indubitavelmente termina por corresponder a aumento do ônus tributário, logo, sujeita-se à observância de ambas regras da anterioridade (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32.).

Nesse cenário jurisprudencial e legislativo, tem-se que o art.3º, da LC n. 190/22, ao remeter ao art.150, III, “c”, da Constituição, evidencia sua submissão não só à anterioridade nonagesimal, mas, também, à anterioridade do exercício considerando que o art.150, III, “c”, dispõe expressamente in fine: “observado o disposto na alínea “b”, isto é, a LC n. 190/22 tem aptidão para produzir efeitos apenas em 01/01/2023. Diante do exposto, julgo procedente a ADI n.7066, para aplicar interpretação conforme ao art.3º, da LC n.190/2022 que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgo improcedente as ADIs n.7070/AL e 7078/CE.”

Finalmente, percebe-se que para a maioria dos doutrinadores, os contribuintes, a Procuradoria-Geral da República e a Advocacia-Geral da União e o Ministro Edson Fachin, a Lei Complementar nº 190/2022 deveria respeitar o princípio da anterioridade de exercício, uma vez que a lei complementar criou uma nova relação jurídica-tributária, bem como definiu os contribuintes, estabeleceu a forma escritural e operacional das regras de imposto, fixou estabelecimento responsável pelo recolhimento do tributo tendo por base o local das operações

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7078**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. 18 de fevereiro de 2022. p. 7-10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 18 set. 2022.

relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, fixou a base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, entre outras coisas.

Entretanto, para os Estados e para os Ministros do STF, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli, a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 não resultou em criação de um novo tributo e, por isso, não necessita sujeitar-se aos princípios da anterioridade nonagesimal e anual. Ainda, afirmaram que antes da EC nº 87/2015, a Constituição Federal já previa o ICMS devido nas operações e prestações estaduais e interestaduais. Ou seja, já existia essa destinação de receita, recolhida mediante a cobrança do diferencial, em razão do que não se pode afirmar ter surgido uma inovação com a Emenda Constitucional.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo realizar um estudo sobre a discussão envolvendo a Lei Complementar nº 190, de 2022, e o princípio da anterioridade tributária.

Inicialmente, verificou-se que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), é o imposto mais complexo previsto no ordenamento jurídico brasileiro, sendo que tem por sujeito ativo da obrigação tributária o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio, bem como o sujeito passivo será qualquer pessoa, física ou jurídica, que praticar um dos núcleos previstos no artigo 155, inciso II e ss, da CF.

Além disso, foi estudado que, ao instituir o ICMS, o legislador destacou de maneira objetiva cinco fatos geradores de obrigação tributária, quais sejam: (1) operações relativas à circulação de mercadorias; (2) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (3) fornecimento de serviços de comunicação; (4) fornecimento de combustíveis e energia elétrica; (5) a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica. Também, a base de cálculo do ICMS será conforme disposto nos artigos 8 e 13 da Lei Complementar nº 87/1996.

Além de tudo, identificou-se que o ICMS possui duas alíquotas: (1) alíquota interna, estabelecida pelos próprios Estados aplicada em operações realizadas dentro dos limites do referido Estado; (2) alíquota interestadual, destinada às operações de bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Nesse contexto, com relação a alíquota interestadual, percebeu-se que as polêmicas vêm ocorrendo desde 2015, quando foi publicada a Emenda Constitucional nº 87, que tentou regulamentar a cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Ainda, foi visto que, após a publicação da EC nº 87/2015, os Entes Federativos tentaram, algumas vezes, disciplinar os procedimentos a serem observados para a cobrança do ICMSDIFAL, tendo, inclusive, o STF declarado inconstitucional o Convênio firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) nº 93/2015, uma vez que a veiculação da matéria dependeria de Lei Complementar específica.

Buscando sanar este problema, o legislador publicou em 4 de janeiro de 2022, a Lei Complementar nº 190, a fim de alterar a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e

de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

No entanto, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022, se iniciaram grandes debates e discussões entre o Fisco e os contribuintes acerca de quando a referida lei complementar poderia produzir efeitos, imediatamente, em 90 (noventa) dias ou apenas em 2023.

Dessa forma, analisando os elementos constituintes do presente trabalho, é possível chegar à conclusão de que a Lei Complementar nº 190, de 2022, criou uma nova relação jurídica, considerando que estabeleceu a forma escritural e operacional das regras do imposto, definiu os contribuintes, fixou estabelecimento responsável pelo recolhimento do tributo tendo por base o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, fixou a base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, entre outras.

Outrossim, imperioso consignar que a nova relação jurídico-tributária entre o remetente e o Ente Federativo destinatário da operação ou prestação de serviço interestadual foi elaborada pela EC nº 87/2015, todavia, somente foi materializada pela Lei Complementar nº 190/2022.

Ainda, destaca-se que, embora o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 faça referência a alínea “c” do inciso III, do artigo nº 150, da Carta Magna, não deve ser afastado o princípio da anterioridade anual, visto que o referido diploma legal faz expressa referência a alínea “b” do inciso III, do artigo nº 150, da CF.

Ante o exposto, a Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, que alterou a Lei Kandir, para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, somente deveria produzir efeitos a partir de 1º de Janeiro de 2023, respeitando a regra constitucional da anterioridade de exercício, assim evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com a nova cobrança do ICMS-DIFAL, além de proporcionar que conheçam a nova legislação e, diante disso, adequarem seus orçamentos para dar continuidade a suas atividades e empreendimentos.

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 28 set. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022**. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 28 set. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.287.019**. Relator Min. Marco Aurélio. Brasília, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 28 set. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7066**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 28 set. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7070**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 21 de janeiro de 2022. Evento 1, p. 25. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 28 set. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7078**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 28 set. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Tema 520**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. 9 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=520>. Acesso em: 18 set. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7**. Rel. Min. Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. p. 124 e 125 do VOTO. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 23 set. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019. p. 817.

COSTA, André Pinheiro. **O princípio da anterioridade aplicado ao ICMS e a regulamentação da cobrança do Difal pela LCP 190/22**. 2022. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/96462/o-principio-da-anterioridade-aplicado-ao-icms-e-aregulamentacao-da-cobranca-do-difal-pela-lcp-190-22>. Acesso em: 28 set. 2022.

FREITAS, Cynthia Maria Bastos de. **O que mudou na arrecadação do ICMS pelos estados com a Emenda Constitucional 87/2015**. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/57757/o-que-mudou-na-arrecadacao-do-icms-pelos-estados-com-aemenda-constitucional-87-2015>. Acesso em: 18 set. 2022.

MAIA, Flávia. STF - Discussão sobre cobrança do Difal de ICMS em 2022 chega ao STF. **JOTA**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/cobranca-dodifal-de-icms-em-2022-stf-14012022>. Acesso em: 28 set. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 463.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. **Manual de Direito Tributário**: volume único. Rio de Janeiro: Método, 2021. 521 p.

UEHARA, Erika Emy. **O (não) afastamento do Convênio ICMS nº 93/2015 e os efeitos sobre ICMS/Difal**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-20/uehara-naoafastamento-convenio-icms-932015#author>. Acesso em: 18 set. 2022.

